

JUSTIÇA & CARREIRAS

ISSN 1807-779X
Edição 191 - Julho de 2016
R\$ 16,90

MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DIRETOR-GERAL DA ENFAM

ENFAM, CONTRIBUIÇÃO ESSENCIAL À FORMAÇÃO DOS MAGISTRADOS

EDITORIAL: Lupens e abutres da nação

A dificuldade prática do reconhecimento da imunidade tributária pelas entidades do sistema “S”

José Enrique Teixeira Reinoso | Advogado



Foto: Arquivo pessoal

A Constituição Federal, em sua seção II no artigo 150, VI, “c”, que trata das limitações do poder de tributar, estimulou as atividades de assistência social através da desoneração da carga tributária incidente sobre o patrimônio, renda ou serviços, instituindo um benefício fiscal que, embora revestido de um incontestável apelo social, não é na prática, mas deveria ser de aplicação irrestrita, tal qual os demais preceitos fundamentais.

A imunidade tributária condicionando-se a exigências legais que objetivam evitar abusos de forma e o seu uso de forma indevida apenas isso. Tendo em vista que não há menção expressa de que as exigências legais sejam estabelecidas por Lei Complementar, poder-se-ia entender que Lei Ordinária seria capaz de fixar regras de constituição e funcionamento das entidades beneficiadas. Porém, por força do artigo 146, II, da Carta Magna, a regulação das limitações constitucionais do poder de tributar é matéria exclusiva de Lei Complementar.

Destaque-se que o benefício já está criado no texto constitucional e que a Lei deverá tão-somente fixar os requisitos para que tais instituições possam ter seu direito reconhecido. Não há que se falar na necessidade de Lei para estabelecer o benefício, já que a imunidade tributária é um direito prestigiado através de preceito fundamental.

Muitos contribuintes creem que se esgotam no Código Tributário Nacional os requisitos legais para o gozo das imunidades tributárias constitucionais. No entanto, embora as limitações constitucionais do poder de tributar sejam matérias exclusivas de Lei Complementar, a União Federal, os Estados e até os Municípios possuem autonomia para legislar sobre as obrigações acessórias. Portanto, há que se observar legislações específicas dos diversos entes tributantes.

A imunidade das entidades de assistência social do Sistema “S”, quanto aos impostos incidentes sobre seu patrimônio, renda e serviços, está contemplada na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 do texto constitucional de 1988. Já o parágrafo 7º, do artigo 195, estendeu, utilizando o vernáculo isenção, o mesmo tratamento à contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social. Nasce daí a primeira dúvida quanto a esse incentivo fiscal constitucional. Trata-se na verdade de isenção ou de imunidade?

Segundo a doutrina, isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou, ainda, é a exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. Já a imunidade, segundo a mesma doutrina, é a limitação constitucional expressa à norma tributária, que impede a incidência do tributo sobre determinado fato, pessoa ou categoria de pessoas. É notório o conceito de que a imunidade é reconhecida, por ato meramente declaratório, enquanto que a isenção é outorgada por Lei.

Depreende-se daí que, apesar de nominado no citado texto constitucional como isenção, o benefício de que trata o parágrafo 7º, do artigo 195, constitui-se, bem como o artigo 150, VI, “c”, numa imunidade tributária condicionada ao atendimento de normas legais. Ou seja, é de clareza ululante que a imunidade é norma de não incidência qualificada no texto constitucional, e jamais poderia ser sequer inviabilizada e/ou dificultada através de normas infraconstitucionais.

Urge salientar que a imunidade das instituições de assistência social não alcança as taxas, tampouco alcança contribuições de melhoria ou empréstimos compulsórios que venham a ser criados. Entretanto, a imunidade abrange todo e qualquer imposto, bem como contribuições sociais gerais.

Nessa ótica, deve-se trazer à lume que quanto aos impostos a imunidade não é autoaplicável na prática para as entidades do Sistema “S”, gerando farto contencioso administrativo e judicial para essas entidades de assistência social, a fim de verem reconhecidas de forma pacífica os efeitos da imunidade constitucional, em total descompasso com o propósito do preceito fundamental imunizante.

Tal ausência de auto-aplicabilidade é indevidamente baseada no fato do Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, estabelecer as condições para que essas entidades usufruam da imunidade prevista na Constituição, ao fixar como primeira condicionante o fato da entidade não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

A redação atual é mais abrangente que a anterior adotada pelo CTN, que se limitava a vedar a distribuição a título de lucro ou participação no resultado. Isto, porque algumas instituições, como subterfúgio para fugir à tributação, utilizavam-se de outras formas de distribuição dos seus lucros, como a contabilização da despesa da entidade, bem como das despesas pessoais dos seus dirigentes.

Em razão da premissa aventada, na prática é exigida, por parte dos diversos órgãos fazendários dos diferentes entes tributantes, a apresentação de recibos, notas fiscais ou quaisquer outros comprovantes das despesas nos procedimentos de reconhecimento da imunidade pelas entidades do Sistema “S”.

Nesse sentido, também costumam ser examinados os contratos com os fornecedores das entidades. Há diversos casos em que a fiscalização identifica pagamentos por produtos e serviços a preços acima do mercado para empresas cujos sócios possuem grau de parentesco com os diretores da instituição, evidenciando uma distribuição de lucros de forma indireta, burlando a legislação.

O combate a este tipo de distribuição de lucros de forma disfarçada é um dos motivos da existência do inciso III do mesmo artigo do CTN, que obriga as entidades a manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Nessa levada, os contribuintes imunes devem ter sempre à disposição do fisco os livros contábeis que permitam averiguar o correto atendimento às condições da imunidade, em total descompasso com a razão de existir o preceito fundamental imunizante na carta republicana.

Recentemente, através da Lei 12.868, de 2013, que alterou dispositivos da Lei 12.101, de 2009, a União Federal estabeleceu um limite para remuneração dos dirigentes de entidades ditas beneficentes em 70% do limite estabelecido para os servidores do poder executivo federal. O total pago a título de remuneração para os dirigentes também deve ser inferior a cinco vezes o valor individual.

Estas restrições vieram trazer clareza a uma questão subjetiva que é a razoabilidade do valor remuneratório do trabalho dos dirigentes de instituições beneficentes e, com certeza, será observado como parâmetro por todos os entes tributantes como condição para que

não haja distribuição de lucro através de uma remuneração excessiva dos dirigentes.

Por outro lado, o Egrégio Supremo Tribunal Federal tem se posicionado de forma a interpretar da forma mais abrangente possível o alcance da imunidade tributária. Na prática, o Pretório Excelso tem afastado a cobrança de todos os impostos incidentes sobre o patrimônio e as atividades das pessoas imunes, como são inquestionavelmente todas as entidades do Sistema “S”.

Nesta tocada, entendem os Ministros que os serviços prestados pela entidade, mesmo quando não vinculados às suas atividades essenciais, servem para obter recursos que subsidiam suas atividades assistenciais e educacionais.

Assim, para usufruir da imunidade, a instituição, mesmo realizando operações que não se vinculam com suas atividades essenciais, deve cuidar apenas e tão somente para que toda a receita seja revertida para seu objetivo maior. Ora, para que não haja dúvidas quanto aos requisitos que determinada entidade possa usufruir da imunidade tributária, é necessário que ela seja reconhecida como instituição de assistência social, nos termos da Lei.

A própria Constituição Federal define a assistência social, em seu artigo 203, e a Lei 8.742 dispõe sobre a organização da assistência social, listando em seu artigo 2º os objetivos da assistência social e definindo em seu artigo 3º entidades e organizações de assistência social como aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por aquela Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia dos direitos lá estatuídos.

O artigo 9º da mesma Lei estabelece que o funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso. Este cadastro é um dos elementos essenciais verificados pela fiscalização para reconhecer o direito à imunidade tributária destas instituições.

Conforme já exposto, o reconhecimento da imunidade é um ato declaratório, já que é direito estatuído pela Carta Magna, não necessitando de qualquer Lei, de qualquer ente federado, que venha a instituí-la. Todavia, nada impede que os entes tributantes exijam a formalidade de abertura de processo de reconhecimento de imunidade para que a entidade possa desfrutar do benefício. Embora existam discussões sobre a legitimidade do uso de leis ordinárias, fato é que a União, os Estados e os Municípios se utilizam desta espécie legislativa para,

ao menos, detalhar as restrições da Lei complementar.

No âmbito dos impostos federais, o artigo 12 da Lei 9.532/1997 trouxe o detalhamento das condições de reconhecimento da imunidade. Enquanto no Município do Rio de Janeiro o seu Código Tributário Municipal estabelece que os requisitos condicionadores da não incidência deverão ser comprovados perante a repartição fiscal competente, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, e que o procedimento para reconhecimento de imunidade seguirá os mesmos trâmites dos processos de consulta, o Município de São Paulo estabeleceu a obrigatoriedade para a instituição de, além de formalizar processo para reconhecimento do direito à imunidade, declarar anualmente, sob as penas da lei, que atende aos requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade tributária previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Obviamente, todas as legislações observadas estabelecem que o ato declaratório de reconhecimento da imunidade não é absoluto, podendo a fiscalização tributária, verificando que a entidade deixou de cumprir quaisquer dos requisitos, desenquadrá-la da condição de imune e constituir o crédito tributário com acréscimos penais e moratórios. No entanto, deve-se reiterar que o contribuinte ao prestar assistência social faz jus ao reconhecimento do preceito fundamental imunizante, sem nebulosas exigências que possa comprometer a irradiação dos efeitos da norma constitucional.

É curioso também que nos municípios que não regulamentaram um procedimento para reconhecimento de imunidade, a situação das entidades que buscam usufruir do benefício constitucional não é mais segura. Na verdade, por não haver norma procedimental, elas permanecem em eterno compasso de espera, sob o risco de a administração tributária municipal iniciar uma fiscalização que poderá concluir pelo seu desenquadramento da condição de imune, sendo autuada por todo o prazo decadencial dos cinco anos.

Dessa forma, cabe ao interessado verificar junto aos órgãos fazendários das três esferas de poder os procedimentos necessários para obtenção de ato declaratório de reconhecimento de imunidade e, na inexistência de norma específica, formalizar, ao menos, uma consulta, a fim de evitar surpresas desagradáveis, em decorrência da negligência frequente da Administração Pública em respeitar norma constitucional imunizante.

O gozo de benefícios fiscais por parte dos contribuintes é sempre ponto de atenção por parte das estruturas fiscalizatórias dos entes tributantes. Mais que isso, é sempre objeto de minuciosa auditoria por



parte dos Tribunais de Contas, já que o ente federado abre mão de receitas que deveriam ser aplicadas em prol do benefício do cidadão.

De mais a mais, nada mais natural que as auditorias fiscais em entidades que usufruem dessas supostas benesses fiscais sejam constantes, bem como que as análises de reconhecimento da imunidade tributária sejam feitas de forma muito criteriosa pelos Auditores Fiscais.


Entretanto, não se pode furta à realidade de que, por parte dos Estados, em especial de determinados municípios, há uma omissão perigosa, quando não tornam públicos os critérios que os levam a negar o reconhecimento da imunidade às entidades de assistência social, principalmente quanto ao que é considerado, pela municipalidade, como distribuição de lucros.

Por outra ótica, ainda existem entidades de assistência social que pecam pela inércia de lutar pelo reconhecimento da imunidade como uma norma de não incidência qualificada na Constituição Cidadã, muitas vezes amparadas em opiniões equivocadas que pregam a auto-aplicabilidade da imunidade, sem maiores informações limitativas existentes.

Para que o objetivo do legislador constituinte, de estimular as atividades de assistência social, seja alcançado, minimizando a sonicação dos falsos

imunes e gerando segurança jurídica no mercado, é necessário, por um lado, que as Fazendas Públicas sejam mais transparentes nos seus critérios de análise e reconhecimento de imunidade.

No entanto, por outro lado, os interessados em usufruir do benefício devem ter a máxima preocupação em consultar as legislações que regem os temas, na União Federal, nos Estados e, principalmente nos municípios onde pretendem se instalar, de forma a adequar suas operações aos ditames legais.

Por fim, é inexorável também que haja um rígido controle contábil das atividades, cercado de todas as formalidades exigidas, de forma a permitir que o fisco possa reconhecer, sem surpresas, o direito à imunidade, como reza a Constituição Republicana através do reconhecimento da imunidade de fato como uma espécie de preceito fundamental. 

Referências bibliográficas

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
COSTA, Regina Helena. *Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. Atlas. 2000.